

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Daň z přidané hodnoty a způsob krácení odpočtu daně

Value Added Tax and the Method of Tax Deduction Reducing

Student: Hana Dorazilová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.

Ostrava 2011

Zadání bakalářské práce

Student: **Hana Dorazilová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Daň z přidané hodnoty a způsob krácení odpočtu daně**
Value Added Tax and the Method of Tax Deduction Reducing

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické východisko daně z přidané hodnoty
 3. Koeficient a finanční služby osvobozené od daně a nezahrnované do koeficientu
 4. Praktické řešení a vyhodnocení
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

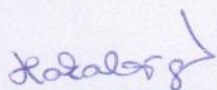
- DUŠEK, J. *DPH 2009, zákon s přehledy*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 216 s. ISBN 978-80-247-2824-7.
- BENDA, V.; PITNER, L. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 5. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 461 s. ISBN 978-80-7263-603-7.
- GALOČÍK, S.; LOUŠA, F. *DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 159 s. ISBN 978-80-247-3375-3.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

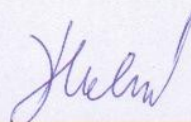
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.**

Datum zadání: 26.11.2010

Datum odevzdání: 11.05.2011



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Čestné prohlášení

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci včetně příloh vypracovala samostatně.“

V Ostravě 9. května 2011

.....
Hana Dorazilová

Obsah

1. Úvod	1
2. Teoretické východisko daně z přidané hodnoty	2
2.1. Základní pojmy	2
2.2. Daň z přidané hodnoty	4
2.2.1. DPH a státní rozpočet	6
2.2.2. Základ daně	8
2.2.3. Sazba daně	11
2.2.4. Osoby povinné k dani	13
2.2.5. Plátce DPH dle § 94	13
2.2.6. Předmět daně	15
3. Koeficient a finanční služby osvobozené od daně a nezahrnované do výpočtu koeficientu	18
3.1. Plnění osvobozená od daně	18
3.1.1. Osvobození od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet	18
3.1.2. Osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet	19
3.2. Uplatňování a krácení nároku na odpočet daně	20
3.3. Krácení nároku na odpočet daně	23
3.3.1. Způsob vypořádání nároku na odpočet daně u krácených plnění	25
3.4. Osvobozená plnění nevstupující do koeficientu (§ 76/3)	26
3.4.1. Plnění nevstupující do výpočtu koeficientu dle § 76 odst. 3 písm. a)	26
3.4.2. Plnění nevstupující do koeficientu dle § 76 odst. 3 písm. b)	27
3.5. Finanční služby osvobozené od daně a nezahrnované do koeficientu	28
3.5.1. Účel ustanovení	28
3.5.2. Finanční činnosti, které nejsou ekonomickou činností	28
3.5.3. Finanční činnosti, které nejsou vedlejší resp. doplňkovou činností plátce uskutečňovanou příležitostně	29
3.5.4. Finanční činnosti, které jsou vedlejší činností resp. doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně	31
4. Praktické řešení a vyhodnocení	34
4.1. Příklad č. 1	34

4.2. Příklad č. 2	39
5. Závěr	43
Seznam použité literatury	45

1. Úvod

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je nepřímou daní, která nahradila daň z obratu od 1. ledna 1993. DPH můžeme zařadit mezi nejsložitější daně v daňové soustavě České republiky (dále jen „ČR“). Tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu ČR.

DPH nezatěžuje jen občany ČR. Mnohem dříve byla daň zavedena např. v Německu a ve Francii, a to již v roce 1968. Následně bylo DPH zavedeno v Nizozemí (v roce 1969), v Lucembursku v roce 1970 a v témže roce i v Norsku. V některých státech světa však DPH není zavedeno vůbec, např. Spojené státy americké. S tím je spojeno velmi nízké daňové zatížení v USA. Mezi země, které se vyznačují velmi nízkou sazbou DPH, patří např. Japonsko, Taiwan, Singapur, Thajsko. Naopak mezi země s nejvyšší daňovou sazbou můžeme zařadit státy Jižní Ameriky a státy Evropy.

Cílem bakalářské práce je zjistit teoretické poznatky vztahující se ke krátkému koeficientu a jejich praktické ověření, a také co v praxi znamená výraz v § 76 odst. 3 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) „doplňková činnost plátce uskutečňovaná příležitostně“ na základě rozhodnutí Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“), stanoviska Ministerstva financí ČR a také dle názorů daňových poradců ČR.

První část bakalářské práce se zabývá teorií, která je zaměřena na pojmy související s daněmi, a to především s daní z přidané hodnoty. V další části je vysvětlena problematika spojená s osvobozenými plněními s nárokem na odpočet daně a bez nároku na odpočet daně, krátkým koeficientem a finančními službami, které se do výpočtu koeficientu nezahrnují. V poslední části jsou uvedeny dva praktické příklady vztahující se k finanční činnosti, která je osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně.

V bakalářské práci vycházím ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platných předpisů a na novelu zákona č. 47/2011 Sb., která je účinná k 1. 4. 2011 není brán zřetel. A to především z důvodu, že novela je účinná až k 1. dubnu 2011 a v průběhu zpracování bakalářské práce nebyla konečná verze novely přesně stanovena, neboť Senát ČR navrhoval pozměňovací návrhy, které nakonec Poslaneckou sněmovnou ČR nebyly akceptovány, ale tuto variantu nemohl nikdo předpokládat. Prezident ČR dne 21. února 2011 podepsal zákon ze dne 9. února 2011, kterým se mění zákon o DPH, ve znění pozdějších předpisů.

2. Teoretické východisko daně z přidané hodnoty

V rámci teoretického východiska uvádím základní pojmy, s kterými se setkáme při řešení problematiky daní, a to především v souvislosti s daní z přidané hodnoty.

2.1. Základní pojmy

Daň je povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná a pravidelně se opakuje.

Daň lze uložit pouze zákonem. Daně plynou do státního rozpočtu a plátce daní nemůže nikdy ovlivnit, kam daně poplynou a jaké bude rozpočtové určení daní. Pokud byla daň zaplacená ve výši stanovené zákonem, je nenávratná. Za zaplacenou daň neobdrží daňový subjekt žádnou konkrétní protihodnotu, čerpá však služby poskytované státem, územním správním celkem či obcí, které však nejsou ekvivalentní částce zaplacené konkrétním subjektem.

Daňový systém je souhrn všech daní, které v daném státě existují, viz Obr. 2.1.1.. Daňový systém zabezpečuje plnění jednotlivých funkcí daní, protože každá daň v daňovém systému se chová odlišně a jiným způsobem zajišťuje požadavky, které se kladou na daňový systém. Požadavky kladené na daňový systém jsou:

efektivnost zdanění – rozumí se tím co možná nejmenší náklady zdanění a také minimalizace tzv. nadměrného daňového břemene. Každá daň totiž způsobuje změny v relativních cenách, v relativních výnosech a užitcích. Např. daň zatěžující mzdy zvyšuje cenu práce a snižuje čistý příjem zaměstnance, daň spotřební na kterýkoliv výrobek zvyšuje jeho cenu a snižuje čistý výnos z jeho výroby atd. V širším pojetí lze zahrnout i požadavek na to, aby daňový systém nepůsobil negativně na chování jednotlivců i podniků, a aby zdanění nebránilo investicím, rozšiřování produkce, pracovní iniciativě, výrobě nových, dokonalejších, ekologicky příznivějších výrobků apod. Pokud tedy zdanění dosáhne vysokých hodnot, povede to k utlumení ekonomické aktivity, k daňovým únikům, popř. k přenesení bydliště či sídla do jiného státu.

politická průhlednost - musí být průhledné přijímání daňových zákonů, všechny daňové předpisy musí být všem daňovým subjektům k dispozici, veřejnost musí být seznámena s tím, jak budou vybrané daně použity, tzn., musí být veřejné a průhledné sestavování veřejných rozpočtů i jejich skutečné plnění atd.,

právní perfektnost, protože bez právní perfektnosti nemůže být daňový systém účinný, neboť dává i možnost vyhnout se daním, a tak narušovat parametry, které byly při tvorbě daňového systému nastaveny,

jednoduchost, a to jednak proto, aby každý znal s dostatečným časovým předstihem své daňové povinnosti, aby daňové předpisy byly pochopitelné pro každého. Jednoduchost daňového systému znamená také i minimalizace nákladů zdanění a to jak na straně státu, tak na straně daňových subjektů,

pružnost a současně i stabilitnost - daňový systém by měl být pružný, aby mohl reagovat na vývoj ekonomiky a hrubého domácího produktu, na druhé straně by měl být stabilní, neboť značná část výdajů veřejných rozpočtů není závislá na vývoji ekonomiky, viz [4].



Graf 2.1.1. Členění daní v ČR. Zdroj:¹ vlastní zpracování

¹ KOLEKTIV AUTORŮ; *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava : VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.

Daně přímé platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt. Jedná se o daně z důchodů a daně majetkové. Podnik může být v postavení plátce i poplatníka zároveň.

Daně nepřímé nedopadají na jejich nositele přímo formou daní, ale nepřímo – subjekt, který daň odvádí, ji neplatí z vlastního důchodu, ale přenáší ji na jiný subjekt – na spotřebitele. Daň je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny. Poplatník je konečný spotřebitel.

Plátce daně je ten, kdo pod vlastní majetkovou odpovědností má povinnost daň od poplatníků vybrat nebo poplatníkům srazit a odvést státu.

Poplatník daně je ten, jehož příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo zatíženy daní tj. ten, kdo v konečných důsledcích nese daňové břemeno, viz [10].

2.2. Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty upravuje Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platných předpisů. Tento zákon vychází z předpisů Evropských společenství. Jedná se o Směrnice 77/388/EHS, o harmonizaci práva členských států v oblasti obrátových daní (dále jen „Šestá směrnice“), která byla od 1. ledna 2007 z důvodu lepší přehlednosti nahrazena Směrnicí Rady 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“), o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

DPH je nepřímou daní, která od 1. 1. 1993 nahradila daň z obrátu. DPH zatěžuje především konečného spotřebitele, tj. jak osobní spotřebu občanů, tak i potřebu státu a jím zřízených organizací a dalších subjektů, které neprovádějí podnikatelskou činnost. DPH ale odvádějí daňové subjekty, které jsou registrovány jako plátcí DPH. Plátce DPH má povinnost uplatňovat daň na výstupu za jím uskutečněná zdanitelná plnění a má nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, tím zdaňuje pouze svou přidanou hodnotu, viz Obr. 2.2.2..

343- Daň z přidané

DPH na vstupu	DPH na výstupu
Nadměrný odpočet	Vlastní daňová povinnost

Obrázek 2.2.1. Účtování DPH. Zdroj: vlastní zpracování

V praxi je postup následující:

- kupující provede úplatu (za zboží, službu, materiál) v celé výši, která již v sobě zahrnuje DPH = jde o přijaté zdanitelné plnění (tzv. daň na vstupu) – pokud se jedná o plátce DPH, zaúčtuje částku připadající na DPH zvlášť na účet 343,
- prodávající požaduje úplatu (za zboží, službu, materiál), která představuje základní částku, případně sníženou o slevu, a částku DPH = jde o uskutečněné zdanitelné plnění (tzv. daň na výstupu).

Daňová povinnost vzniká vždy. Daňovou povinností může být

- **vlastní daňová povinnost** – daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období (plátci vzniká povinnost odvést daň státu),
- nebo se jedná o **nadměrný odpočet** – vzniká v případě, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období (plátce má nárok na vrácení daně).

Plátce uvádí v daňovém přiznání nárok na odpočet daně jako daň na vstupu a na výstupu má povinnost uvést daň, kterou přiznává z uskutečněných zdanitelných plnění. Převýšením daně na výstupu nad nárokem na odpočet daně za určité zdaňovací období vzniká vlastní daňová povinnost. Nadměrným odpočtem se rozumí převýšení daně na vstupu, tedy nárok na odpočet daně nad daní uvedenou na výstupu, to znamená daní, kterou má plátce povinnost přiznat v daňovém přiznání za určité zdaňovací období (měsíční nebo čtvrtletní).

Vymezení základních pojmů dle zákona o DPH:

- **úplata** – je částka v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazující peníze, nebo hodnota poskytnutého nepeněžitého plnění,
- **daň na vstupu** – jako daň, která je obsažena v částce za přijaté plnění, daň z poskytnuté úplaty, daň při dovozu zboží, daň při pořízení zboží, daň při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, daň při poskytnutí služby zahraniční osobou,
- **daň na výstupu** – jako daň, kterou je plátce povinen přiznat ze základu daně za uskutečněné zdanitelné plnění nebo z přijaté platby, daň při dovozu zboží, daň při

pořízení zboží, daň při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, daň při poskytnutí služby zahraniční osobou,

- **plátcem** – je osoba povinná k dani nebo osoba, která byla registrována k dani v tuzemsku
- **obrat** – dle § 6 odst. 2 zákona o DPH se rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, pokud jde o úplatu za:
 - zdanitelná plnění,
 - plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo
 - plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje hmotného majetku a odpisovaného nehmotného majetku nebo pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem, o kterých osoba povinná k dani účtuje nebo o kterých vede evidenci, viz [2].

2.2.1. DPH a státní rozpočet

Fiskální neboli rozpočtová politika je nástrojem vlády, díky kterému může disponovat veřejnými financemi prostřednictvím příjmů a výdajů státního rozpočtu. Státní rozpočet schvaluje Poslanecká sněmovna České republiky jako zákon. Státní rozpočet je tedy publikován ve Sbírce zákonů. Jednou z nejvýznamnějších položek, které plní státní rozpočet, jsou daně. DPH a spotřební daň tvoří většinu příjmů státního rozpočtu, viz Tab. 2.2.1.1..

FÚ v roce 2010 na dani z přidané hodnoty vybraly přes 269,5 miliardy korun, což je ve srovnání s rokem 2009 nárůst o necelých 16 miliard korun. Tento přínos je především způsoben zvýšením sazby daně z přidané hodnoty o jeden procentní bod na deset (u snížené sazby daně) a dvacet (u základní sazby daně) procent.

Podle zákona o rozpočtovém určení daní se rozděluje krajům 8,92 % a obcím 21,4 % z celostátního hrubého výnosu sdílených daní. Těmi rozumíme DPH, daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, daň z příjmů fyzických osob, která je vybírána

srážkou podle zvláštní sazby, daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Sto procentním příjmem obce je pouze daň z nemovitosti, viz [13].

**Vývoj inkasa daní v České republice v letech 2005 – 2009
(v mil. Kč)**

Daň	2005	2006	2007	2008	2009
DPH	202 385	213 182	229 541	249 187	248 120
Spotřební daň	110 560	119 549	138 940	133 036	131 079
DPPO	144 829	141 773	166 418	187 621	127 144
DPFO	142 431	136 783	151 462	143 315	127 547
Příspěvek na soc. zabezpečení	430 834	457 483	504 605	529 900	495 891
Daň dědická a darovací	622	732	805	466	261
Daň z finančních a kapitálových transakcí	7 495	7 789	9 776	9 951	7 809
Silniční daň	5 183	5 429	5 912	5 999	4 803
Cla a ostatní dovozní poplatky	-50	6	24	8	5
Celkem mimo příspěvek na soc. zabezpečení	625 693	637 792	715 960	742 774	660 381

Tabulka 2.2.1.1. Vývoj inkasa daní v ČR v letech 2005 – 2009. Zdroj:² vlastní zpracování

² Inkaso daní v České republice. [online]. 2010. [cit. 2011-01-31]. Dostupný z WWW

<<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/statistiky>>

2.2.2. Základ daně

Základ daně je vymezen v § 36 zákona o DPH. Je to vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, snížené o částku ve výši vypočítané daně.

Základ daně v případě přijetí platby před uskutečněním zdanitelného plnění je částka přijaté platby snížená o daň.

Do základu daně se také zahrnují

- jiné daně, cla, dávky nebo poplatky,
- spotřební daň, pokud zákon nestanoví jinak v § 41,
- daň z elektřiny, zemního plynu a některých dalších plynů, pevných paliv, a to podle právní úpravy těchto daní
- dotace k ceně,
- vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění,
- při poskytnutí služby i materiál pokud přímo souvisejí s poskytnutou službou a
- při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou dokončené stavby, nebo v souvislosti s opravou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zamontují nebo zabudují.

Vedlejší náklady = náklady na přepravu, pojištění, balení včetně provize apod. Tyto vedlejší náklady by neměly být vyúčtovány samostatně, ale měly by být zahrnuty do základu daně dodávaného zboží nebo poskytované služby.

Základ daně se sníží o slevu z ceny, pokud je poskytnuta k datu uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud se při výpočtu daně zaokrouhlí částka daně, rozdíl vzniklý zaokrouhlením do základu daně nevstupuje.

V § 36 odst. 6 jsou uvedeny konkrétní případy, kdy se základ daně stanoví jiným způsobem. Např. pokud se jedná o použití majetku pro účely, které nesouvisejí s uskutečňováním ekonomických činností, je základem daně cena zboží nebo podobného

zboží, které lze pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud není cena majetku známa, jsou základem daně celkové náklady vynaložené k okamžiku dodání uvedeného majetku.

Př. Majitel úklidové firmy, plátce, si z vlastních zásob společnosti odebral pro vlastní potřebu čisticí prostředky v pořizovací ceně 450 Kč v úrovni bez daně. Majiteli vzniká povinnost přiznat daň ve výši 90 Kč.

Majitel stavební společnosti ze zásob stavebního materiálu pro soukromou potřebu svého zaměstnance odebral materiál v prodejní ceně 20 000 Kč s DPH. Majiteli vzniká povinnost přiznat daň ve výši 3 334 Kč.

Pro plátce daně je stanovena povinnost rozdělit celkový základ daně na dílčí základy, pokud se jedná o zdanitelná plnění s různými sazbami daně nebo i o plnění osvobozená od daně.

Při oceňování majetku, který vyžaduje posudek od více znalců, se použije cena z posudku, ve kterém je cena nejvyšší. Tato cena je považována za cenu včetně DPH.

Základ daně při vypořádání obalového konta - základ daně je peněžní částka, za kterou plátce vratný obal stejného druhu dodává v tuzemsku společně se zbožím. Tato částka je považována za částku včetně daně, a to i v případě, že vratný obal je dodán plátcem spolu se zbožím bezúplatně, pokud zákon nestanoví jinak. Pokud plátce dodává v tuzemsku vratné obaly stejného druhu společně se zbožím všem svým odběratelům bezúplatně, je základem daně peněžní částka, za kterou je obal stejného druhu plátcem pořízen, snižena o daň. Pokud tato částka však není známa, je základem daně zjištěná cena vratného obalu stejného druhu. Celkový základ daně u vratných obalů stejného druhu, ze kterého se zjistí daň, se vypočítá jako součin rozdílu mezi celkovým počtem vratných obalů stejného druhu dodaných plátcem všem svým odběratelům v průběhu příslušného kalendářního roku, případně během jinak stanoveného účetního období a celkovým počtem vratných obalů stejného druhu, které byly tomuto plátcovi ve stejném období vráceny, a částky platné pro vratný obal stejného druhu dodávaný v tuzemsku společně se zbožím.

Př. Pivovar, plátce DPH, dodal v kalendářním roce 10 000 000 Kčs lahví a zpět se mu vrátilo 9 760 000 Kčs lahví. Láhve jsou zálohovány částkou 3 Kč za 1 láhev.

Výpočet celkového základu daně

$$10\,000\,000\text{ ks} - 9\,760\,000\text{ ks} = 240\,000\text{ ks}$$

$$240\,000\text{ ks} \times 3\text{ Kč/ks} = 720\,000\text{ Kč}$$

Tato částka je včetně daně. Daň, kterou musí pivovar přiznat dle dokladu o použití, je

$$720\,000 \times 0,1667 = 124\,024\text{ Kč.}$$

V případě, že plátce obdrží více obalů, než dodal, to znamená, že celkový počet vratných obalů stejného druhu dodaných plátcem všem svým odběratelům bude nižší než celkový počet vratných obalů stejného druhu, které se plátci vrátily zpět, potom na dokladu o použití budou základ daně a daň na dokladu uvedeny se záporným znaménkem. Stejně tak budou základ daně a daň uvedeny i v daňovém přiznání.

Základ daně ve zvláštních případech

Dle článku 80 směrnice Rady 2006/112/ES je umožněno členským státům přijmout taková opatření, aby při dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby osobě, s níž má plátce zvláštní vztah, bylo zabráněno možným krácením příjmů státního rozpočtu. Proto zde máme nové ustanovení dle § 36a, podle kterého plátce při dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytování služeb osobě, která je k plátci ve zvláštním vztahu, a za uvedených podmínek stanoví základ daně z tzv. ceny obvyklé bez daně.

Cena obvyklá = cena, za kterou mohou pořídit zboží, nemovitost nebo službu na stejném obchodním stupni, v podmínkách volné hospodářské soutěže od nezávislého dodavatele. Do ceny obvyklé se nepromítají tzv. mimořádné události (např. platební neschopnost, neúspěch v podnikání atd.). Ale při stanovení obvyklé ceny je třeba vzít v úvahu vlivy, jako například sezónnost zboží, neprodejnost zboží apod.

Osoby, na které se vztahuje výše uvedený text, jsou

- kapitálově spojené osoby pokud výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob,
- jinak spojené osoby podle § 5a odst. 4; za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,
- osoby blízké,

- osoby, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, viz [12].

2.2.3. Sazba daně

Sazba DPH je stanovena v procentních bodech k základu DPH. U zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty se uplatňuje od 1. ledna 2010

- **základní sazba** daně ve výši **20%**, nebo
- **snížená sazba** daně ve výši **10 %**.

U zboží je výchozí sazbou sazba daně základní pokud zákon nestanoví jinak a u zboží, které je uvedeno v příloze č. 1 k zákonu o DPH, se uplatňuje snížená sazba daně. V příloze č. 1 k zákonu o DPH je uveden přehled výrobků, pro které platí snížená sazba daně. Aby zboží mohlo být zaříděné do přílohy č. 1, musí být splněny 2 podmínky – zboží musí svým číselným kódem Harmonizovaného systému odpovídat kódu uvedenému v příloze a současně musí název zboží odpovídat názvu nebo slovnímu popisu zboží v příloze. Pro účely zařídění zboží do sazby DPH se použije znění Harmonizovaného systému platné k 1. 1. 2007. Nejrozsáhlejší skupinou výrobků uvedených v této příloze jsou některé potraviny a krmiva zařazená ve vyjmenovaných kapitolách Harmonizovaného systému a voda. Jsou zde také uvedeny farmaceutické výrobky určené pro humánní medicínu, zdravotnické prostředky, dětské pleny, knihy, brožury, noviny a časopisy, kde reklama nepřesahuje 50 % plochy, obrázková alba, obrázkové knihy, předlohy atd. U položek, které nejsou zařazeny do přílohy č. 1, se musí uplatňovat základní sazba daně, např. u alkoholických nápojů, kávy, čaje, čokolády, kakaa a cukrovinek.

U služeb je stejně jako u zboží výchozí sazbou sazba daně základní pokud zákon nestanoví jinak a u služeb, které jsou uvedeny v příloze č. 2 k zákonu o DPH, se uplatňuje snížená sazba daně. Snížené sazbě podléhají služby, které odpovídají současně číselnému kódu Statistická klasifikace produkce uvedenému v příloze a slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části přílohy č. 2. Pro účely zařídění služeb do sazby daně se používá Statistická klasifikace produkce ve znění platném k 1. lednu 2003. Snížená sazba daně platí pro průmyslové práce na zdravotnických prostředcích a jejich opravy, shromažďování, úpravu a rozvod vody a také pro odvádění a čištění odpadních vod, pozemní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel, služby mytí oken prováděné v domácnostech, vstupné

na koncerty, filmová a divadelní představení, ohňostroje, výstavy, vyhlídkové věže, do zábavných parků, cirkusů, muzeí, zoologických a botanických zahrad atd.

Kterákoli osoba může požádat Ministerstvo financí ČR o vydání rozhodnutí o závazném posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně. Vydané rozhodnutí je účinné vůči správcům daně všech stupňů, kteří rozhodují o daňové povinnosti daňového subjektu, který žádost podal. Tato žádost však podléhá správnímu poplatku ve výši 10 000 Kč, viz [12].

Výpočet daně u dodání zboží, převodu nemovitosti a poskytnutí služby dle § 37 zákona o DPH

Metoda „zdola“

Daň se vypočte ze základu daně stanoveného podle § 36 zákona o DPH jako součin úplaty za zdanitelné plnění bez daně a koeficientu, který se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je číslo 20 (pokud se jedná o základní sazbu daně) nebo číslo 10 (snížená sazba daně) a ve jmenovateli číslo 100. Cena, včetně daně z přidané hodnoty se dopočte jako součin základu daně a vypočtené daně po případném zaokrouhlení. DPH se zaokrouhlí dle § 28 odst. 2 písm. l) zákona o DPH na nejbližší měnovou jednotku v oběhu (tj. od 1. 1. 2009 na celé Kč), popřípadě na haléře.

Metoda „shora“

Daň může plátce rovněž vypočítat z úplaty za zdanitelné plnění, která je včetně daně, a koeficientu, který se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je číslo 20 (v případě základní sazby daně) nebo číslo 10 (snížená sazba daně) a ve jmenovateli součet údaje v čitateli a čísla 100. Vypočtený koeficient se zaokrouhlí na 4 desetinná místa. Cena bez daně se dopočte jako rozdíl částky za zdanitelné plnění obsahující daň a vypočtené daně po případném zaokrouhlení.

V případě, kdy vznikla povinnost přiznat daň z úplaty přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění, vypočte se daň za uskutečněné zdanitelné plnění z rozdílu mezi základem daně nebo z rozdílu mezi úplatou, kterou má plátce obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění a úplatami přijatými před uskutečněním zdanitelného plnění. Tato situace může nastat v případě poskytnutí záloh dodavateli, který vede účetnictví, viz [7].

2.2.4. Osoby povinné k dani

Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

Ekonomická činnost – je soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, tak také nezávislé činnosti lékařů právníků, účetních zalců atd. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě ní vznikne mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, jejichž příjmy jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu nebo příjmy z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně, viz [7].

2.2.5. Plátce DPH dle § 94

Plátcem DPH se může stát daňový subjekt dobrovolnou nebo povinnou registrací. Dobrovolná registrace znamená, bez ohledu na obrat, zaregistrování se k plátcovství DPH z důvodu výhodnosti pro daňový subjekt (začlenění se do řetězu zákazníku – plátců DPH, poskytování služeb se sníženou sazbou DPH, atd.). Zda se daňový subjekt stane plátcem, ať už povinně nebo dobrovolně, musí se začít řídit zákonem o DPH, ze kterého vyplývají určité povinnosti, např. plátce DPH musí uplatňovat DPH při prodeji svých služeb nebo zboží zákazníkům, vystavovat daňové doklady a držet se přitom ustanovení o uskutečnění zdanitelného plnění, vést evidenci podle zákona o DPH, podávat daňové přiznání k DPH, odvádět DPH finančnímu úřadu atd.

Plátcem DPH se stává mimo jiné osoba povinná k dani podle zákona o DPH v případě:

- **překročení obratu 1.000.000 Kč,**
- **je-li členem sdružení, kde je někdo plátcem DPH,**
- **nabývá majetek privatizací či prodejem podniku,**

- **pokračuje-li po zemřelém plátcí,**
- **nakupuje zboží v EU, atd.**

Překročení obrátu 1.000.000 Kč - osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrát za nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne částku 1.000.000 Kč, se stává plátcem daně. Plátcem daně se stává od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrát, pokud se nestane plátcem z jiných důvodů např. dobrovolně již dříve. Podmínkou pro registraci k uvedenému dni je, že podá ve lhůtě 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročil stanovený limit, přihlášku k registraci. Pokud nesplní registrační povinnost, stává se plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci, tj. na základě rozhodnutí správce daně. Např. podnikatel, který je fyzickou osobou, začal podnikat od 1. 9. 2009 a dosáhl za měsíce září 2009 až červenec 2010 obrátu ve výši 1 025 000 Kč. Limit pro povinnou registraci 1.000.000 Kč překročil v průběhu měsíce července 2010. Podnikateli tedy vznikla povinnost podat přihlášku k registraci do 15. 8. 2010 a plátcem se stane od 1.10.2010. Pokud by přihlášku nepodal včas a finanční úřad jej zaregistroval na základě vlastního rozhodnutí např. až od 1. 12. 2010, vznikla by mu povinnost dle § 98 zaplatit náhradu za neuplatnění daně při nesplnění registrační povinnosti za období od 1. 10.2010 až 30. 11. 2010.

Je-li členem sdružení, kde je někdo plátcem DPH - stane-li se plátcem jeden z účastníků sdružení, jehož účastníci dosud plátcem nebyli, stanou se ze zákona plátcí všichni ostatní účastníci sdružení, a to k datu, ke kterému se stal plátcem účastník, který se zaregistroval jako plátce nejdříve. A také se plátcem ze zákona stává osoba povinná k dani, která uzavře smlouvu o sdružení s plátcem daně, a to k datu uzavření této smlouvy.

Nabývá majetek privatizací či prodejem podniku – osoba povinná k dani, která nabývá majetek pro účely uskutečňování ekonomických činností na základě rozhodnutí o privatizaci podle zvláštního právního předpisu, a osoba povinná k dani, která nabývá majetek od plátce na základě smlouvy o prodeji podniku nebo vkladem podniku nebo části podniku, tvořící organizační služku podniku, se stává plátcem dnem nabytí majetku.

Pokračuje-li po zemřelém plátcí - osoba povinná k dani, která jako osoba oprávněná podle živnostenského zákona pokračuje po zemřelém plátcí v jeho živnosti, se stává plátcem ke dni následujícímu po dni úmrtí plátce. Tato osoba, která není plátcem, je povinna podat

příhlášku k registraci do 15 dnů ode dne úmrtí plátce. Tato osoba a osoba oprávněná podle živnostenského zákona, která pokračuje po zemřelém v jeho živnosti a je současně plátcem, není povinna provést dodanění majetku podle § 76 odst. 6 v souvislosti se zrušením registrace zemřelého. Dědic, kterému je majetek vydáván a který pokračuje po zemřelém plátcem v živnosti, se při ukončení dědického řízení stává plátcem, a to ke dni následujícímu po dni vydání majetku.

Nakupuje zboží v EU - osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, která pořizuje zboží z jiného členského státu v tuzemsku, se stává plátcem, a to dnem, kdy hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce převýší částku 326 000 Kč. Daň, musí tato osoba, která se stane plátcem, přiznat a zaplatit již z pořízeného zboží, jehož hodnota překročí stanovenou částku. Do celkové hodnoty pořízeného zboží se nezapočítává hodnota nového dopravního prostředku a hodnota zboží, které je předmětem spotřební daně, viz [2].

2.2.6. Předmět daně

Předmětem daně se rozumí ta skutečnost, na kterou se daň váže, která je podrobena zdanění. Předmětem daně tak může být důchod, majetek, spotřeba, převod práv apod.

Dle zákona o DPH musíme rozlišit:

- 1. plnění zdanitelná, která podléhají dani a**
- 2. plnění, která nejsou předmětem daně.**

Ad. 2. Předmětem daně u DPH je především:

- **dodání zboží nebo převod nemovitosti** za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- **poskytnutí služby** za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- **pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie** za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání,

- **pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu** za úplaty osobou, která není osobou povinnou k dani,
- **dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.**

Podmínky při dodání zboží nebo převodu nemovitosti

Dodání zboží nebo převod nemovitosti je předmětem daně, pokud je uskutečněn

- v rámci ekonomických činností,
- uskutečňuje plnění osoba povinná k dani (mimo dovoz zboží),
- místo plnění je v tuzemsku a
- plnění je uskutečněno za úplatu.

Podmínky při poskytnutí služby

Předmětem daně je poskytnutí služby, pokud je uskutečněna

- v rámci ekonomických činností,
- osobou povinnou k dani,
- s místem plnění v tuzemsku a
- za úplatu.

Podmínky při pořízení zboží z jiného členského státu

Předmětem daně je pořízení zboží z jiného členského státu, pokud je uskutečněno

- v rámci ekonomických činností,
- od osoby registrované k dani v jiném členském státě,
- osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání v tuzemsku a
- za úplatu.

Podmínky při pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu

- osobou povinnou i nepovinnou k dani a

- za úplatu.

Ad. 2. Předmětem daně není zboží, které bylo pořízeno z jiného členského státu s výjimkou nového dopravního prostředku a zboží, které je předmětem spotřební daně, za předpokladu, že

- je toto dodání zboží v tuzemsku osvobozeno do daně podle § 68 odst. 1 až 9 zákona o DPH, např. dodání zboží pro zásobení lodí, letadel, oprava, údržba námořních lodí a letadel, poskytnutí služby nebo dodání zboží diplomatické misi, konzulárnímu úřadu, v rámci diplomatických vztahů a pro mezinárodní organizace atd.
- se jedná o pořízení zboží z jiného členského státu za podmínky, že celková hodnota pořízeného zboží nepřesáhne stanovený limit ve výši 326 000 Kč v běžném kalendářním roce a tato částka nebyla překročena ani v předcházejícím kalendářním roce. V případě pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně (např. cigarety, víno, pivo, líh), je toto zboží předmětem daně vždy.
- se jedná o pořízení použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti od obchodníka z jiného členského státu, u kterého je použit tzv. zvláštní režim (zdaňuje se přírážkou) v členském státě zahájení přepravy, viz [12].

3. Koeficient a finanční služby osvobozené od daně a nezahrnované do výpočtu koeficientu

3.1. Plnění osvobozená od daně

Pokud daňový subjekt uskutečňuje tzv. osvobozená plnění, nepřiznává daň u svých zdanitelných plnění. Z toho vyplývá, že u osvobozených plnění plátce daně nepřiznává daň na výstupu, ale musí rozlišovat, zda se jedná o osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně nebo s nárokem na odpočet daně. Z osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně plátce daně nepřiznává daň na výstupu, ale ve vztahu k těmto plněním nemá nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, zatímco ve vztahu k plněním osvobozeným od daně s nárokem na odpočet daně, nárok na odpočet daně vzniká u přijatých zdanitelných plnění.

Plnění, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, jsou uvedena v § 51 zákona o DPH a v § 52 až § 62 jsou tato plnění podrobněji vymezena.

Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně jsou vyčleněna v § 63 zákona o DPH a v § 64 až § 71 jsou tato plnění podrobněji vysvětlena.

Podmínky pro uplatňování a zkracování nároku na odpočet daně ve vztahu k osvobozeným plněním, včetně výpočtu koeficientu vyplývají z § 72 až § 76 zákona o DPH.

3.1.1. Osvobození od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet

Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně znamená na jedné straně osvobození od povinnosti přiznat u těchto plnění daně na výstupu, na druhé straně ztrátu nároku na odpočet daně na vstupu, jak vyplývá z § 75 odst. 1 zákona o DPH.

„Nárok na uplatnění odpočtu daně nemá plátce u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, a to včetně uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 72 odst. 2 písm. d)).“ podle Strakové, Hochmannové a Hejdukové (2010, str. 193)

Osvobozená plnění od daně bez nároku na odpočet daně jsou:

- poštovní služby,
- rozhlasové a televizní vysílání,

- finanční činnosti,
- pojišťovací činnosti,
- převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení,
- výchova a vzdělávání,
- zdravotnické služby a zboží,
- sociální pomoc,
- provozování loterií a jiných podobných her,
- ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61 zákona o DPH),
- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně je plátce povinen přiznat v daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž mu vznikla povinnost přiznat tato plnění, tj. ke dni uskutečnění plnění nebo ke dni přijetí úplaty, pokud úplata předchází den uskutečnění zdanitelného plnění. Toto pravidlo platí jak pro plátce, kteří vedou účetnictví, tak i pro plátce kteří účetnictví nevedou. V daňovém přiznání uvádí plátce osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně v ř. 50 (viz příloha č. 1).

Při stanovení hodnoty plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně postupuje plátce dle zákona o DPH, tj. v přiznání k DPH uvádí vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněné plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, viz [2].

3.1.2. Osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet

Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně vlastně znamená osvobození od povinnosti přiznat u těchto plnění daň na výstupu se zachováním nároku na odpočet daně na vstupu, dle § 72 odst. 2 zákona o DPH.

Dle zákona o DPH je osvobozená plnění s nárokem na odpočet DPH plátce povinen přiznat v daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž mu vznikla povinnost přiznat tato

plnění, tj. ke dni uskutečnění, pokud zákon nestanoví jinak. V daňovém přiznání uvádí plátce osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně v ř. 20, 22, 23 nebo 25 (viz příloha č. 1).

Osvobozená plnění s nárokem na odpočet jsou:

- dodání zboží do jiného členského státu,
- pořízení zboží z jiného členského státu,
- vývoz zboží,
- poskytnutí služby do třetí země,
- osvobození ve zvláštních případech (§ 68),
- přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží,
- dovoz zboží,
- přeprava osob,
- dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím, viz [12].

3.2. Uplatňování a krácení nároku na odpočet daně

Dle § 72 zákona o DPH má nárok na odpočet daně plátce daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro svou ekonomickou činnost. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, kdy u přijatého zdanitelného plnění vznikla dodavateli povinnost přiznat daň. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije pro jiné účely než pro svou ekonomickou činnost, nárok na odpočet daně uplatnit nemůže. Jestliže např. podnikatel jako fyzická osoba, která je plátcem daně, použije přijaté zdanitelné plnění pro svou osobní potřebu, nemůže nárok na odpočet daně uplatnit.

Nárok na odpočet daně může plátce daně uplatnit u přijatých zdanitelných plnění použitých pro ekonomickou činnost v případech uvedených v § 72 odst. 2 zákona o DPH. Tedy plátce uplatňuje nárok na odpočet daně v plné výši bez krácení. Jedná se o použití přijatých zdanitelných plnění pro tyto účely:

- pro zdanitelná plnění, u nichž vzniká povinnost uplatnit daň na výstupu. Např. dodání zboží v tuzemsku, poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, které nejsou osvobozeným plněním od daně,
- pro zdanitelná plnění, která použije pro plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, např. vývoz nebo dodání zboží do jiného členského státu,

Př.: Plátce A dodává osobě registrované k dani v Rakousku výrobní linku. Dodání výrobní linky do Rakouska je podle § 64 zákona o DPH plněním osvobozeným od daně s nárokem na odpočet daně. Podle § 72 odst. 2 písm. b) Zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně.

- pro plnění s místem plnění mimo tuzemsko, u nichž by měl plátce nárok na odpočet daně, pokud by se uskutečnila v tuzemsku,
- pro vyjmenované finanční a pojišťovací činnosti při jejich poskytnutí zahraniční osobě (např. poskytnutí úvěru firmě ze třetí země),
- pro vyjmenovaná plnění, která nejsou dle § 13 odst. 8 a § 14 odst. 5 zákona o DPH předmětem daně (např. pro poskytnutí obchodního vzorku nebo pro prodej podniku nebo jeho části).

Odpočet daně lze podle § 72 odst. 3 zákona o DPH uplatnit v daňovém přiznání nebo při daňové kontrole. Z toho vyplývá, že pokud plátce nárok na odpočet daně neuplatnil v daňovém přiznání, může tak učinit v průběhu daňové kontroly, kdy vznese na správce daně požadavek na uplatnění nároku na odpočet daně. Pokud je nárok na odpočet daně v souladu se zákonem, správce tento nárok zohlední. Do daňového přiznání se uvádějí pouze přijatá zdanitelná plnění, u nichž se uplatňuje nárok na odpočet daně v plně nebo poměrné výši. V daňovém přiznání se tedy neuvádějí přijatá zdanitelná plnění použitá pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, u nichž nárok na odpočet uplatnit nelze.

Z § 72 odst. 4 zákona o DPH a z § 75 odst. 1 vyplývá, že plátce daně, který uskutečňuje jak zdanitelná plnění a případně plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, tak i osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, by měl přijatá zdanitelná plnění členit do 3 skupin:

1. s plným nárokem na odpočet daně,

2. se zkráceným nárokem na odpočet daně,
3. bez nároku na odpočet daně.

Ad 1) Nárok na odpočet daně v plné výši má plátce v případě, že přijatá zdanitelná plnění použije výhradně pro účely uvedené v § 72 odst. 2 zákona o DPH, viz výše.

Ad 2) Povinnost krátit nárok na odpočet daně koeficientem podle § 76 zákon o DPH má plátce u přijatých zdanitelných plnění, která použije jak pro svá uskutečněná zdanitelná plnění, u kterých má nárok na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 2 zákona o DPH, tak i pro svá uskutečněná plnění, u kterých nemá nárok na odpočet daně, podle § 75 odst. 1 zákona o DPH. Pokud např. plátce pořídí automobil, který bude využívat pro zdanitelná plnění, tak i pro plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, vzniká mu povinnost nárok na odpočet daně při pořízení tohoto automobilu krátit koeficientem podle § 76 zákon o DPH.

Ad 3) Nárok na odpočet daně nemůže plátce daně uplatnit podle § 75 odst. 1 zákona o DPH u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v § 51 zákona o DPH, a to včetně uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko. Výjimkou je § 72 odst. 2 písm. d) zákona o DPH, podle něhož je možné uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije plátce k uskutečnění vyjmenovaných finančních činností a pojišťovacích činností za podmínky, že jsou tyto činnosti poskytovány pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo souvisí s vývozem zboží.

V § 72 odst. 5 zákona o DPH je stanoven postup, který řeší případy, kdy plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely, které s ekonomickou činností nesouvisejí. Vzhledem k tomu, že při použití přijatých zdanitelných plnění pro jiné účely než pro ekonomickou činnost nelze nárok uplatnit, má plátce nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. V praxi se uplatní např. pro plátce, který je fyzickou osobou, a který pořídí automobil, který bude používat jak pro ekonomickou činnost, tak i pro osobní potřebu. Nárok na odpočet daně může tento plátce uplatnit pouze v poměrné výši podle předpokládaného rozsahu používání automobilu pro ekonomickou činnost. V návaznosti na tento postup již tomuto plátcovi nevzniká povinnost provádět dodanění dočasného využívání majetku pro osobní potřebu.

Druhou možností je, že plátce při pořízení majetku uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, potom však bude muset využívání majetku pro osobní potřebu považovat za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností ve smyslu § 14 odst. 4 písm. a) zákona o DPH a musí v těchto případech uplatňovat daň na výstupu, viz [1].

3.3. Krácení nároku na odpočet daně

„Plátce daně, který uskutečňuje osvobozená plnění bez nároku na odpočet, musí provádět krácení nároku na odpočet daně v případě, že přijatá zdanitelná plnění použije jak pro svá plnění, u kterých má nárok na odpočet daně, tak i pro svá plnění, u kterých nemá nárok na odpočet daně. Pro tato přijatá plnění dle § 72 odst. 4 zákona o DPH, se používá legislativní zkratka „krácená plnění“. Poměrná část nároku na odpočet daně u těchto krácených plnění se vypočte podle § 76 odst. 2 zákona o DPH. Celková částka nároku na odpočet daně u krácených plnění se v daňovém přiznání uvádí v pravém sloupci ř. 52.“ podle Bendy, (2010, str. 111).

Koeficient se dle § 76 odst. 2 zákona o DPH stanoví jako podíl, v jehož čitateli je součet částek bez daně (včetně případných základů daně podle § 36a) za veškerá plátcem uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně. Do čitatele se tak zahrnují následující plnění:

- Zdanitelná plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu (řádek 1 a 2 daňového přiznání, levý sloupec „základ daně“);
- Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet, tj.
 - ř. 20 daňového přiznání vzor č. 16 (dále jen DAP vzor č. 16) – dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 včetně dodání nového dopravního prostředku osobě registrované k dani v jiném členském státě a dodání zboží prodávající osobou (tj. prvním v řadě) v rámci třístranného obchodu,
 - ř. 21 DAP vzor č. 16 – poskytnutí služeb s místem plnění mimo tuzemsko osobě registrované k dani v jiném členském státě,
 - ř. 22 DAP vzor č. 16 – vývoz zboží,
 - ř. 23 DAP vzor č. 16 – dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu osobě neregistrované k dani v jiném členském státě,

- ř. 24 DAP vzor č. 16 – zaslání zboží do jiného členského státu s místem plnění v jiném členském státě,
- ř. 25 DAP vzor č. 16 – ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. osvobozen plnění s nárokem na odpočet daně, plnění s místem plnění mimo tuzemsko zakládající nárok na odpočet daně s výjimkou plnění uvedených na ř. 21 DAP vzor č. 16),
- hodnota zboží dodaného do jiného členského státu prostřední osobou při použití zjednodušeného postupu pro třístranný obchod (ř. 30 DAP vzor č. 16),
- a odečtou se plnění, která se nezapočítávají do koeficientu s nárokem na odpočet daně (ř. 51 DAP vzor č. 16 sloupec „S nárokem na odpočet DPH“).

Ve jmenovateli je celkový součet hodnot v čitateli a navíc součet veškerých plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně dle § 75 odst. 1 zákona o DPH (ř. 50 DAP – ř. 51 DAP sloupec „Bez nároku na odpočet“).

Do výpočtu se zahrnují také částky úplat, pokud plátcí vznikla povinnost přiznat z těchto úplat daň nebo uskutečnění plnění bez ohledu na to, zda jde o plnění s nárokem nebo bez nároku na odpočet daně.

Vypočtený koeficient se zaokrouhlí na dvě desetinná místa nahoru. Vyjde-li tedy koeficient před zaokrouhlením 0,941, je jeho hodnota po zaokrouhlení 0,95. Z § 76 odst. 5 zákona o DPH vyplývá, že pokud koeficient je roven nebo vyšší než 0,95, považuje se za roven jedné a plátce za příslušné zdaňovací období u krácených zdanitelných plnění má nárok na uplatnění odpočtu daně v plné výši, viz [1].

Výpočet koeficientu plátce neprovádí v každém jednotlivém zdaňovacím období, ale až v posledním zdaňovacím období daného kalendářního roku v rámci vypořádání daně dle § 76 odst. 7 zákona o DPH. Odpočet daně je v průběhu roku krácen koeficientem vypočteným na základě údajů za všechna zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku v rámci vypořádání odpočtu daně. Jedná se o tzv. **zálohový koeficient**. Pokud tyto údaje za předchozí kalendářní rok neexistují (např. u nově registrovaného plátce), stanoví se podle předběžného odhadu plátce. Pokud má správce daně pochybnosti o správnosti odhadu výše zálohového koeficientu, může vyzvat daňový subjekt k odstranění těchto pochybností dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

3.3.1. Způsob vypořádání nároku na odpočet daně u krácených plnění

Způsob vypořádání nároku na odpočet daně u krácených plnění za všechna zdaňovací období příslušného kalendářního roku, tj. za celé vypořádávané období se provádí podle § 76 odst. 7 zákona o DPH. Toto vypořádání se provádí v rámci daňového přiznání za poslední zdaňovací období daného kalendářního roku, tj. v případě měsíčního plátce daně se vypořádání provádí v daňovém přiznání za prosinec a u čtvrtletního plátce daně v daňovém přiznání za čtvrté čtvrtletí. Pokud by plátcí zanikla registrace v průběhu kalendářního roku, provedlo by se vypořádání nároku na odpočet daně v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období tohoto plátce.

Výpočet vypořádacího koeficientu vychází z principů výpočtu koeficientu dle § 76 odst. 2 až 5 zákona o DPH a lze přepsat do vzorce, ve kterém používáme jednotlivé řádky daňového přiznání (rovnice č. 3.3.1.1.), viz [6].

$$\text{Vypořádací koeficient} = \frac{\text{řádky 1 + 2 + 20 až 25 + 30 – řádek 51 (levý sloupec)}}{\text{hodnota čitatele + řádek 50 – řádek 51 (pravý sloupec)}}$$

Rovnice 3.3.1.1.

„Vypořádací koeficient se vynásobí součtem daně na vstupu u všech přijatých zdanitelných plnění, jež podléhají krácení daně, za celé vypořádávané období. Takto stanovená hodnota představuje celkovou hodnotu nároku na odpočet daně za celé vypořádané období. Tuto částku je nutné porovnat s celkovým součtem skutečně uplatněných nároků na odpočet daně u krácených plnění v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Pokud je výsledný rozdíl mezi těmito dvěma částkami kladný, znamená to, že celkový nárok na odpočet daně u krácených plnění je vyšší než odpočet daně již uplatněný v průběhu roku v rámci jednotlivých daňových přiznání. V takovém případě má plátce možnost zvýšit dosud uplatněný nárok na odpočet daně tím, že tuto částku uvede v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období roku kladnou částkou na řádku 53 ve sloupci „Změna odpočtu“. Pokud je vypočtený rozdíl záporný, tj. plátce v jednotlivých daňových přiznáních uplatnil vyšší nárok na odpočet daně, než odpovídá celkové hodnotě nároku na odpočet daně za celé vypořádávané období při použití vypořádacího koeficientu, plátce má povinnost snížit nárok na odpočet daně uvedením

částky na řádku 53 ve sloupci „změna odpočtu“ se zápornou hodnotou.“ podle Drábové, Holubové, Tomíčka (2010, str. 449).

3.4. Osvobozená plnění nevstupující do koeficientu (§ 76/3)

V § 76 odst. 3 zákona o DPH jsou vyjmenována plnění, která se nezapočítávají do výpočtu koeficientu. „Toto ustanovení vychází z odst. 2 čl. 174 Směrnice (resp. z čl. 19 odst. 2 Šesté směrnice). Cíl tohoto ustanovení, jak vyplývá z důvodné zprávy k návrhu Šesté směrnice je následující: „Položky uvedené v tomto odstavci musí být vyloučeny z výpočtu odpočitatelného podílu, aby bylo zabráněno tomu, že by mohly zkreslit jeho skutečný význam v rozsahu, v němž takové položky neodrážejí podnikatelskou činnost osoby povinné k dani. To se týká prodeje investičního majetku a operací s nemovitostmi a finančních operací, jež jsou pouze příležitostnými činnostmi, které tedy mají pouze druhořadý či okrajový význam ve vztahu k celkovému obrátu podniku. Tyto činnosti jsou ostatně vyloučeny pouze tehdy, nejsou-li součástí obvyklé podnikatelské činnosti osoby povinné k dani.“ (autorský překlad)“ podle Drábové, Holubové, Tomíčka (2010, str. 444).

Zda je plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně např. prodej pozemků, nebo zda se jedná o plnění (ať už zdanitelné nebo osvobozené) s nárokem na odpočet daně (např. prodej movitého zařízení), ovlivní prodej tohoto majetku buď pouze výši jmenovatele (v případě plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet), nebo hodnotu čitatele i jmenovatele (plnění zakládající nárok na odpočet daně). V daňovém přiznání se tato plnění uvádějí na řádku 51. Tento řádek je rozdělen na 2 sloupce, kde do levého se uvádějí plnění s nárokem na odpočet daně, u nichž jejich vyloučení z koeficientu snižuje jeho hodnotu, což zpravidla vede i ke snížení nároku na odpočet daně a do pravého sloupce, kde se uvádí plnění bez nároku na odpočet daně, jejichž vyloučení ze jmenovatele při výpočtu koeficientu naopak zvyšuje hodnotu koeficientu, a tím zpravidla vede ke zvýšení nároku na odpočet daně.

3.4.1. Plnění nevstupující do výpočtu koeficientu dle § 76 odst. 3 písm. a)

Plnění, která nevstupují do výpočtu koeficientu, je prodej hmotného majetku, odpisovaného nehmotného majetku a pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem. Další podmínkou, aby tato plnění byla vyloučena z výpočtu koeficientu, je, že tento majetek plátce používal pro svou ekonomickou činnost.

Toto ustanovení vychází z čl. 174 odst. 2 písm. a) Směrnice, kde je stanoveno, že z výpočtu koeficientu se vylučuje výše obrátu vztahující se k dodání investičního majetku,

který osoba povinná k dani využila pro účely svého podnikání. Posouzením splnění této podmínky se ESD zabýval v případě *C-98/07 Nordania Finance a BG Factoring*, kde došlo k závěru, že majetkem nezahrnovaným do výpočtu koeficientu nemohou být vozidla, která leasingová společnost pořizuje, aby je pronajala a poté po skončení leasingových smluv prodala, pokud je prodej těchto vozidel při skončení těchto smluv nedílnou součástí obvyklých hospodářských činností tohoto podniku. Z toho tedy vyplývá, že obrat vztahující se k takovému prodeji nelze považovat za obrat týkající se „investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku“. ESD dále v tomto rozsudku konstatoval, že výklad pojmu investiční majetek vyloučený z výpočtu koeficientu musí být ve společenství určen nezávislým a jednotným způsobem, viz [6].

3.4.2. Plnění nevstupující do koeficientu dle § 76 odst. 3 písm. b)

Další skupinou plnění nezahrnovaných do výpočtu koeficientu jsou finanční služby a převod a nájem pozemků, staveb a nebytových prostor, a to pouze pokud jsou doplňkovou činností plátce uskutečňovanou příležitostně.

Do konce roku 2008 se podle § 76 odst. 3 písm. b) zákona o DPH nezahrnovaly do koeficientu finanční činnosti osvobozené od daně podle § 54 v případě, že byly **příležitostnou nebo vedlejší činností** plátce. Po novele zákona účinné k 1. 1. 2009 se pozměnilo příslušné ustanovení a do koeficientu se nezahrnují finanční činnosti, jsou-li **doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně**. Podle důvodné zprávy k novele je změna pojmu „příležitostná nebo vedlejší činnost“ na pojem „doplňková činnost uskutečňovaná příležitostně“ legislativně technickou změnou, jejímž cílem je vyjasnění a zpřesnění pojmu.

Čl. 174 odst. 2 písm. b) a c) Směrnice z výpočtu koeficientu vylučuje „vedlejší“ operace s nemovitostmi a „vedlejší“ finanční činnosti. „V anglické verzi Směrnice je ekvivalentem pojmu „vedlejší“ pojem „incidental“, který lze přeložit jako vedlejší, ale také jako příležitostný. Vzhledem k tomu, že se jedná o komunitární pojem, který by měl být ve všech členských státech vykládán stejně, a tuzemská úprava nám žádné vodítko nedává, měli bychom při výkladu tohoto pojmu vzít v úvahu judikaturu ESD, viz [6].

3.5. Finanční služby osvobozené od daně a nezahrnované do koeficientu

3.5.1. Účel ustanovení

„Účel a cíl komunitární úpravy je možno vysledovat z důvodné zprávy k Šesté směrnici, podle níž musejí být některé položky vyňaty z výpočtu koeficientu, protože by mohly zbavit koeficient jakéhokoli skutečného významu. Podobně popisuje účel úpravy i ESD v případě *C-306/94 Regie Dauphinoise*: „Účelem vynětí vedlejších finančních transakcí ze jmenovatele koeficientu určujícího poměrnou část nároku na odpočet v souladu s článkem 19 Šesté směrnice je vyhovět cíli úplné neutrality zaručené společným systémem DPH. Jak shledává generální advokát v bodu 39. svého stanoviska, kdyby všechny příjmy plynoucí osobě povinné k dani z finančních transakcí svázaných se zdanitelnými plněními byly zahrnuty do jmenovatele, i když získání těchto příjmů neznamená použití zdanitelných plnění nebo přinejmenším znamená pouze jejich velmi omezené použití, výpočet nároku na odpočet by byl narušen.“ Z citace je zřejmé, že poměr, v němž má plátce nárok na odpočet, zjištěný koeficientem, by měl v maximální možné míře odpovídat poměru běžně uskutečňovaných plnění s nárokem na odpočet k celkové běžně uskutečňované činnosti plátce, která je předmětem daně. Úplaty z výjimečných transakcí by měly být z výpočtu koeficientu vyloučeny stejně jako úplaty z finanční činnosti osvobozené od daně, které mohou svým objemem výši koeficientu ovlivnit, avšak k jejich uskutečnění nebyl čerpán žádný (případně zanedbatelný) nárok na odpočet. Kdyby z výpočtu koeficientu vyloučeny nebyly, byl by nárok na odpočet krácen, ačkoli byl čerpán pouze (či převážně) pro uskutečnění plnění zdanitelných. Neutralita daně by tím byla narušena.“ podle Holubové (2009, str. 13)

3.5.2. Finanční činnosti, které nejsou ekonomickou činností

V některých výjimečných případech ESD rozhodl, že konkrétní finanční činnost není činností ekonomickou, ale činností obdobnou chování soukromého investora. Stalo se tak jedenkrát i v případě poskytnutí půjčky v kauze *C-142/99 Floridienne SA*, kde soud rozhodl uvedeným způsobem o půjčkách poskytovaných dceřiným společností, a to především proto, že zdrojem poskytnutých finančních prostředků byly přijaté dividendy a nebyla zřetelná souvislost mezi jejich poskytováním a ekonomickou činností věřitele a chyběl úmysl věřitele maximalizovat zisk z investic. Obvykle jsou půjčky poskytovány ze zdrojů získaných ekonomickou činností plátce a v jejím rámci, a proto tvrzení, že poskytnutí půjčky není předmětem daně, bude ve světle judikatury ESD jen těžko obhajitelné. Stejně tak i prodej

akcií bude předmětem daně a plněním osvobozeným od daně, jestliže se mateřská společnost určitým způsobem podílela na řízení společnosti (tj. poskytovala dceřiné společnosti za úplatu administrativní, poradenské či manažerské služby) viz judikatura ESD C-29/08 AB SKF. Prodej akcií není předmětem daně například u holdingové společnosti, která se na chodu dceřiných společností nijak nepodílí, viz judikatura ESD C-155/94 Welcome Trust, C-60/90 Polysar. V těchto výjimečných situacích, kdy finanční činnost není předmětem daně, plátce nemusí a ani nemůže zkoumat, zda jde o činnost vedlejší respektive doplňkovou činnost plátce uskutečňovanou příležitostně, protože povinnost zahrnout úplatu do koeficientu nepřipadá v úvahu. Při výpočtu koeficientu se totiž pracuje pouze s plněními zdanitelnými a osvobozenými od daně, a nikoli s těmi, která nejsou předmětem daně, viz [9].

3.5.3. Finanční činnosti, které nejsou vedlejší resp. doplňkovou činností plátce uskutečňovanou příležitostně

Judikatura ESD je k tomuto tématu velmi omezená. Jsou k dispozici pouze dvě rozhodnutí, která dávají částečný návod, jak vedlejší plnění³ vymezit. První z rozhodnutí ESD je rozsudek ve věci *C-306/94 Regie Dauphinoise*, které poskytuje negativní definici, což znamená, že vymezuje, která plnění nemohou být považována za vedlejší plnění ve smyslu předmětného ustanovení. Z tohoto rozhodnutí vyplývá i další významná skutečnost: ESD v zásadě nedělá rozdíly mezi poskytnutím půjčky či úvěru a vložením peněz na bankovní účet. Věcná podstata, kterou je poskytnutí přístupu ke kapitálu třetí osobě, je totiž v obou případech shodná. Společnost *Regie Dauphinoise* byla správcem nemovitostí a na základě smluv přijímala platby od spoluvlastníků a nájemců, které ukládala na bankovní účet. V souladu se smlouvami byly úroky jejím příjmem, i když samotné jistiny (bez úroků) byly posléze vráceny klientům. Úroky dosahovaly 14% celkových ročních příjmů společnosti. ESD se zabýval otázkou, zda jsou tyto úroky vůbec předmětem daně a pokud ano, zda mají být zahrnuty do koeficientu.

„Z čl. 2 Šesté směrnice, jenž vymezuje předmět daně, vyplývá, že dani podléhají pouze činnosti ekonomické povahy. Dle čl. 4 odst. 2 Šesté směrnice je osobou povinnou k dani jakákoli osoba, která nezávisle vykonává tyto ekonomické činnosti. Pojem „ekonomická činnost“ je definován v čl. 4 odst. 2 Šesté směrnice jako zahrnující veškeré aktivity výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a zejména využívání hmotného a

³ Podle čl. 174 odst. 2 psím. c) Směrnice - V anglickém originále *incidental transactions*

nehmotného majetku pro účely trvalého získávání příjmů z tohoto majetku. Dále též vyplývá z čl. 2 odst. 1 Šesté směrnice, že osoba povinná k dani musí jednat „jako taková“ (v rámci své ekonomické činnosti), jestliže má být transakce předmětem daně.“ podle Holubové (2009, str. 14)

V šestém odstavci tohoto rozhodnutí společnost Regie se stává vlastníkem svěřených částek placených spoluvlastníky a nájemci, kterým spravuje majetek, i když jí nadále zůstává povinnost jejich vrácení. A dále, neustálým obnovováním depozit je zajištěno, že bankovní účet společnosti má poměrně stabilní zůstatek. Jejich vložení do bank může být proto považováno za služby poskytnuté těmto institucím spočívající v půjčení peněz na stanovenou dobu oplátkou za zaplacení úroku. Služby, jako jsou vklady do banky správcem kondominia⁴, nebudou předmětem daně, jestliže budou poskytnuté osobou, která nejedná jako osoba povinná k dani. Ale z hlavního řízení tohoto ustanovení vyplývá, že příjem úroku plynoucí správci nemovitostí z vkladů přijatých od klientů znamená **přímé, trvalé a nutné rozšíření zdanitelných aktivit, a tak správce nemovitosti jedná jako osoba povinná k dani**, jestliže provádí tyto vklady. Tyto služby tedy spadají mezi transakce, které jsou předmětem daně a které jsou osvobozené dle čl. 13 části B písm. d) bod 1 a 3 Šesté směrnice.

Nyní je nutné zvážit, zda se jedná o vedlejší finanční transakce ve smyslu čl. 174 odst. 2 písm. c) Směrnice. Účelem vyjmutí vedlejších finančních transakcí ze jmenovatele zlomku používaného k propočtu krátkého koeficientu, je vyhovět cíli, jímž je úplná neutralita garantovaná společným systémem DPH, viz [9].

„Jak shledal generální advokát v bodě 39. svého stanoviska, jestliže všechny příjmy z finančních transakcí osoby povinné vázané k její zdanitelné činnosti budou zahrnuty do jmenovatele, i když tvorba takových příjmů neznamena užití zboží či služeb, jež jsou předmětem daně, nebo přinejmenším znamená jen jejich velmi omezené využití, kalkulace odpočtu bude narušena. Vklady správců nemovitostí jsou důsledkem plateb od spoluvlastníků a nájemců, jejichž majetek spravují. Se souhlasem svých klientů mohou tyto společnosti vkládat na svůj účet do bank. Proto ESD v bodě 18. tohoto rozhodnutí potvrdil, že příjem úroků z těchto vkladů tvoří přímé, trvalé a nutné rozšíření zdanitelných činností společností, které spravují nemovitosti. Takové vklady proto nemohou mít povahu vedlejší finanční

⁴ Kondominium = spoluvlastnictví

činnosti. Jejich zahrnutí do jmenovatele koeficientu neovlivní neutralitu systému DPH.“ Podle Holubové (2006, str. 15).

Vedlejší činností nezahrnovanou do koeficientu nemohou podle ESD být takové aktivity, které představují přímé, trvalé a nutné rozšíření zdanitelných činností plátce. Jde tedy o činnosti, bez nichž se poskytování zdanitelných plnění neobejde, a které jsou s poskytováním zdanitelných plnění velmi těsně svázány, viz [9].

3.5.4. Finanční činnosti, které jsou vedlejší činností resp. doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně

Jak chápat vedlejší činnost resp. doplňkovou činnost uskutečňovanou příležitostně lze zjistit z rozhodnutí ESD *C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Minério SGPS SA* (dále jen „EDM“). Soud v tomto rozhodnutí podrobně rozebírá důvody, pro které jsou některé činnosti z koeficientu vyjímány, a stanovuje podmínky, které k tomu musí být splněny. ESD v případě EDM nerozhodl o tom, zda zkoumané příjmy do koeficientu zahrnout, či nikoli. Pouze uložil národnímu soudu, aby na základě daných kritérií věc posoudil a rozhodl sám, viz [9].

„EDM působila v rámci několika konsorcií⁵ zaměřených na výzkum těžebních ložisek. Podle smluv vystupovala také jako správce konsorcií a zajišťovala potřebné administrativní operace včetně vyplácení dividend ze společného kapitálu, účtování úroků za půjčky, zajišťování prodeje akcií a dalších investičních instrumentů, účtování výnosů z kapitálových operací a odměny za služby spojené s činností konsorcia. Portugalský finanční úřad provedl u EDM kontrolu nároku na odpočet DPH v průběhu let 1988 až 1992. V této době společnost uplatňovala plný nárok na odpočet s odůvodněním, že uskutečňuje jen aktivity, u nichž má plný nárok na odpočet daně na vstupu. Podle finančního úřadu však EDM uskutečňovala kombinaci plnění, a proto měl být nárok na odpočet daně na vstupu krácen pomocí koeficientu. Portugalský finanční úřad vyslovil názor, že vyplácení dividend a účtování úroků za krátkodobé kapitálové operace zahrnující akcionářské aktivity včetně prodeje akcií a dalších investičních instrumentů jsou transakcemi osvobozenými od DPH, u kterých buď není nárok na odpočet DPH na vstupu, nebo které mají krátit nárok na odpočet pomocí koeficientu. EDM se proti postupu finančního úřadu odvolala k portugalskému soudu, a ten se následně obrátil na ESD s předběžnou otázkou o výkladu evropské směrnice. ESD byly položeny tři otázky: Zda účtování úroků za půjčky, které holdingová společnost poskytuje svým

⁵ Konsorcium = příležitostné sdružení právnických subjektů k provedení určitého obchodu

akcionářům a které sama spravuje a garantuje, je ekonomickou aktivitou podle článku 4.2. Šesté směrnice. Dále se portugalský soud tázal, zda jsou za ekonomické činnosti považovány aktivity související s činností s konsorcia a hrazené ostatními členy konsorcia, avšak provedené společností, která vystupuje zároveň jako člen a správce konsorcia, zejména když v důsledku těchto aktivit získá společnost vyšší podíl v konsorciu, než odpovídá smlouvě. A konečně, zda může být poskytování finančních služeb, u nichž roční výnosy přesáhnou příjmy z činností v hlavním předmětu podnikání, považováno za nahodilé pro účely článku 19.2. Šesté směrnice.“ podle Pátka (2005, str. 53)

„Jak ESD rozhodl v případě Regie Dauphinoise, jestliže by všechny příjmy z finančních transakcí osoby povinné k dani, které se vážou k její zdanitelné činnosti, byly zahrnuty do jmenovatele vzorce koeficientu, i když jejich příjem neznamená použití majetku a služeb, které jsou předmětem daně, nebo přinejmenším znamená jenom jejich velmi omezené využití, kalkulace odpočtu by byla narušena. Z tohoto důvodu je vhodné poznamenat, že tyto příjmy nemohou být považovány za vedlejší činnost. Nicméně skutečnost, že tento příjem se stává větším než ten z předmětu činnosti podniku a stává se tak hlavním příjmem podniku, nepostačuje k zabránění klasifikace těchto transakcí jako „vedlejších transakcí“ ve smyslu tohoto ustanovení. Jak Komise shledala, v situaci jakou je tato v hlavním řízení, kdy provádění geologického průzkumu je ziskové pouze ve střednědobém časovém horizontu nebo se může též ukázat jako nevýnosné a obrát z transakcí, u kterých je nárok na odpočet, tak ve výsledku může být malý, zahrnutí těchto finančních transakcí do koeficientu jenom pro rozsah příjmů, který z nich plyne, by jistě vyústilo v narušení kalkulace odpočtu. Z toho vyplývá, že každoroční poskytování půjček holdingovou společností dceřiným spolčenostem a vklady do bank či investování do takových cenných papírů jako jsou pokladniční poukázky či depozitní certifikáty, pokud jde o transakce, které vyžadují velmi omezené využití majetku a služeb které jsou předmětem daně, musí být považovány za vedlejší transakce. Ačkoli rozsah příjmů plynoucích z těchto finančních transakcí může být ukazatelem, že předmětné transakce nemohou být považovány za vedlejší ve smyslu tohoto ustanovení, fakt, že příjem je větší, než příjem plynoucí z hlavní činnosti nepostačuje k zamezení jejich zařazení mezi „vedlejší činnosti“.“ podle Holubové (2009, str. 16)

Dle ESD je hlavním kritériem pro posouzení, zda zkoumanou finanční činnost lze označit jako vedlejší i pro účely vynětí ze jmenovatele koeficientu či nikoli, míra **spotřeby majetku či služeb**, u kterých se uplatňuje nárok na odpočet, při uskutečňování těchto činností. Výše příjmu z finančních činností sice může být indikátorem, že tyto činnosti by

neměly být považovány za vedlejší, ale skutečnost, že příjem vyplývající z finančních činností je vyšší než příjem vygenerovaný podnikatelem jako příjem z hlavní činnosti, není dostačujícím důvodem pro to, aby tato činnost byla vyloučena z okruhu vedlejších transakcí (výnosy z hlavní činnosti se mohou realizovat ve střednědobém či dlouhodobém časovém horizontu, v některých letech může být z hlavní činnosti vykázán nižší zisk či ztráta oproti činnosti vedlejší zapříčiněná investicí do aktiv či dalšími vlivy), viz [9].

„Př. Jestliže tedy společnost své volné peněžní prostředky využije prostřednictvím obchodníka s cennými papíry k obchodování na trhu s cennými papíry, dochází na straně společnosti jen k velice omezenému využití majetku či služeb společnosti podléhajících DPH. Vzhledem ke krátkodobosti operací s cennými papíry obchodník částku, kterou má k dispozici, během jednoho měsíce několikrát investuje do cenných papírů a objem realizovaných obchodů (tím i výnosy z těchto operací) může přesáhnout i obrát hlavní činnosti. Výši zisku nelze ani v tomto případě považovat za určující kritérium pro určení hlavní a vedlejší činnosti.“ dle Stanoviska MF 130/31.05.06

Dle Stanoviska MF 130/31.05.06, které řeší Stanovení vedlejší činnosti dle § 76 odst. 3 zákona o DPH a cíl tohoto stanoviska je sjednocení výkladu problematiky DPH ve vztahu k zákonu o DPH v oblasti finančních činností. Z tohoto stanoviska vyplývá další fakt, který nám určuje, která činnost musí být bezpodmínečně považována za činnost hlavní, a to zda společnost podniká v nějakém oboru (výrobní, služby) a veškerou svou činnost zajišťuje svými zaměstnanci za využití aktiv, tak tuto činnost je rozhodně nutno chápat jako hlavní činnost.

4. Praktické řešení a vyhodnocení

4.1. Příklad č. 1

Společnost s ručením omezeným byla založena v říjnu 2007. Společnost je čtvrtletním plátcem DPH. Ve zdaňovacím období běžného kalendářního roku provede plátcce krácení odpočtu daně koeficientem vypočteným z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku při vypořádání odpočtu daně. Tento koeficient v roce 2009 byl roven jedné, tudíž pro rok 2010 byl „zálohový koeficient“ jedna. Hlavní ekonomická činnost je finanční, poradenská, konzultační činnost a zpracovávání webových stránek, na což má společnost vyčleněny zaměstnance. Celý kalendářní rok se společnost věnovala pouze poradenské, konzultační činnosti a zpracovávání webových stránek a v posledním čtvrtletí roku 2010 se jí naskytla možnost obchodovat s cennými papíry a této možnosti využila. Zdanitelná plnění na ř. 1 DAP za celý kalendářní rok byla realizována ve výši 2 480 000 Kč. Společnost uskutečnila 5 prodejů akcií na základě smlouv o prodeji akcií. Celkový příjem ze všech prodejů akcií činil 7 100 000 Kč.

Z § 72 odst. 4 zákona o DPH a z § 75 odst. 1 vyplývá, že plátcce daně, který uskutečňuje jak zdanitelná plnění a případně plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, tak i osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně (v našem případě převod akcií), by měl přijatá zdanitelná plnění členit do 3 skupin:

1. s plným nárokem na odpočet daně, viz Tab. 4.1.1.,
2. bez nároku na odpočet daně, viz Tab. 4.1.2.,
3. s kráceným nárokem na odpočet daně, viz Tab. 4.1.3..

U vstupů uvedených v bodu 1 lze uplatnit nárok na odpočet v plné výši. U vstupů v bodu 2 nelze uplatnit odpočet daně na vstupu vůbec a u vstupů uvedených v bodu 3 se uplatní odpočet daně na vstupu po krácení koeficientem podle § 76 zákona o DPH.

V posledním čtvrtletí kalendářního roku 2010 společnost uskutečnila tato plnění:

1. s plným nárokem na dopočet daně

Přijatá zdanitelná plnění	Základ daně	DPH	Nárok na odpočet daně
Nákup licence na program pro tvoření webových stránek	50 000 Kč	10 000 Kč	10 000 Kč

Školení zaměstnanců na grafiku	30 000 Kč	6 000 Kč	6 000 Kč
Reklama spojená s webovými stránkami	60 000 Kč	12 000 Kč	12 000 Kč
Nákup domén	26 000 Kč	5 200 Kč	5 200 Kč
Konzultace s grafikem	19 000 Kč	3 800 Kč	3 800 Kč
Přímé náklady spojené se zpracováváním webových stránek	15 000 Kč	3 000 Kč	3 000 Kč
Celkem	200 000 Kč	40 000 Kč	40 000 Kč

Tabulka č. 4.1.1. Zdanitelná plnění s plným nárokem na odpočet daně. Zdroj: vlastní zpracování

2. bez nároku na odpočet daně

Přijatá zdanitelná plnění	Základ daně	DPH	Nárok na odpočet daně
Znalecký posudek na akcie	26 000 Kč	5 200 Kč	0 Kč
Konzultace s právníkem ve vztahu k akciím	1 040 Kč	208 Kč	0 Kč
Kancelářské potřeby, které byly využity pro prodej akcií (papír, obálky, eurosložky,...)	2 150 Kč	340 Kč	0 Kč
Celkem	29 190 Kč	5 748 Kč	0 Kč

Tabulka č. 4.1.2. Zdanitelná plnění bez nároku na odpočet daně. Zdroj: vlastní zpracování

3. s kráceným nárokem na odpočet daně

Přijatá zdanitelná plnění	Základ daně	DPH	Nárok na odpočet daně
Nájemné kancelářských prostor	50 000 Kč	10 000 Kč	Dle krácího koeficientu
Záloha na vodu	1 200 Kč	120 Kč ⁶	Dle krácího koeficientu
Ostatní zálohy na energie	7 500 Kč	1 500 Kč	Dle krácího koeficientu
Telefon	2 300 Kč	460 Kč	Dle krácího koeficientu
Úklid kanceláří	5 000 Kč	1 000 Kč	Dle krácího koeficientu

⁶ Sazba DPH 10 %

Vedení účetnictví	25 200 Kč	5 040 Kč	Dle krátkého koeficientu
Ostatní režijní náklady	30 000 Kč	6 000 Kč	Dle krátkého koeficientu
Celkem	121 200 Kč	24 120 Kč	Dle krátkého koeficientu

Tabulka 4.1.3. Zdanitelná plnění s kráceným nárokem na odpočet daně. Zdroj: vlastní zpracování.

Jak se tato plnění projeví v daňovém přiznání, je vyjádřeno v Tab. č. 4.1.4..

Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2010

C. ODDÍL - daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1	620 000	124 000
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§16; §17 odst.6 písm e); §19 odst. 3)	základní	3		
	snížená	4		
Přijetí služby od osoby registrované k dani v jiném členském státě (§108)	základní	5		
	snížená	6		
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7		
	snížená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Dodání zlata podle zvláštního režimu (§92a odst. 2)		10		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	11		
	snížená	12		
II. Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20	
Poskytnutí služeb s místem plnění mimo tuzemsko osobě registrované k dani v jiném členském státě (§ 24a)			21	
Vývoz zboží (§ 66)			22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 18)			24	
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92, § 92a)			25	
III. Doplnující údaje				
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou	30	Pořízení zboží	Dodání zboží	

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	320 000	40 000	24 000
	snížená	41	1 200		120
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad	základní	42			
	snížená	43			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 12	základní	44			
	snížená	45			
Odpočet daně při změně režimu (§ 74)		46			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45 + 46)		47		40 000	24 120
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 78 odst. 2		48			
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50	7 100 000		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3)		51	S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet	
			0	0	
Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 76)		52	Koeficient	1,0000	Odpočet 24 120
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient	0,26	Změna odpočtu -17 849
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Úprava odpočtu daně (§ 78)				60	
Vyrovnání odpočtu daně (§ 79)				61	
Vrácení daně (§ 84)				62	
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 - 62)				63	124 000
Odpočet daně (47 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60 + 61)				64	46 271
Vlastní daňová povinnost (63 - 64)				65	77 729
Nadměrný odpočet (64 - 63)				66	
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (63 - 64)				67	

Tabulka 4.1.4. Přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2010. Zdroj: vlastní zpracování

Řádek 52 „Koeficient“ je zálohový koeficient z minulého roku, který činil 1, protože společnost neuskutečňovala žádné plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.

Řádek 52 DAP „Odpočet“ se zjistí jako součin ř. 52 „Koeficient“ a ř. 47 „Krácený odpočet“, viz Rovnice 4.1.1.. Z tohoto vyplývá, že:

$$\text{Odpočet} = 1 \times 24\,120 \text{ Kč} = 24\,120 \text{ Kč} \quad (4.1.1.)$$

Ř. 53 „Vypořádací koeficient“ se vypočte, viz Rovnice 4.1.2.:

$$\text{Vypořádací koeficient} = \frac{2\,480\,000 \text{ Kč z ř. 1 DAP „základ“}}{2\,480\,000 \text{ Kč} + 7\,100\,000 \text{ Kč z ř. 50}} = 0,2588 \quad (4.1.2.)$$

Podle § 76 odst. 1 se výsledný koeficient zaokrouhlí na dvě desetinná místa nahoru, z toho vyplývá, že vypořádací koeficient ve čtvrtém čtvrtletí je ve výši 0,26.

Celkový nárok na odpočet daně u krácených plnění (ř. 52 DAP) činí 24 120 Kč. Koeficient je stanoven ve výši 0,26. Nárok na odpočet daně u krácených plnění se stanoví jako součin vypořádacího koeficientu na ř. 53 DAP a ř. 47 DAP sloupec „Krácená plnění“, viz Rovnice 4.1.3.

$$\text{Nárok na odpočet daně u krácených plnění} = 0,26 \times 24\,120 \text{ Kč} = 6\,271,20 \text{ Kč} \quad (4.1.3)$$

Změna odpočtu se zjistí jako rozdíl mezi vypočteným nárokem na odpočet daně u krácených plnění a součtem uplatněných nároků na odpočet daně u krácených plnění v jednotlivých zdaňovacích obdobích zahrnovaných do vypořádání, viz Rovnice 4.1.4.

$$\text{Změna odpočtu} = 6\,271 \text{ Kč} - 24\,120 = -17\,849 \text{ Kč} \quad (4.1.4.)$$

O tuto částku má společnost povinnost snížit uplatněný nárok na odpočet daně u krácených plnění, tj. v ř. 53 DAP za IV. čtvrtletí 2010.

Nárok na odpočet daně se stanoví jako součet ř. 47 „V plné výši“, ř. 52 „Odpočet“, ř. 53 „Změna odpočtu“, ř. 60 a ř. 61, viz Rovnice 4.1.5.

$$\text{Nárok na odpočet daně} = 40\,000 + 24\,120 - 17\,849 + 0 + 0 = 46\,271 \text{ Kč} \quad (4.1.5.)$$

Nárok na odpočet se uvede v ř. 64 DAP.

Daňová povinnost se vypočte jako rozdíl mezi daní na výstupu a nárokem na odpočet daně, viz Rovnice 4.1.6. Zda vyjde číslo kladné, jedná se o vlastní daňovou povinnost, a zda by se jednalo o číslo záporné, jde o nadměrný odpočet.

$$\text{Daňová povinnost} = \text{daň na výstupu (ř. 63 DAP)} - \text{nárok na odpočet (ř. 64 DAP)}$$

$$\text{Daňová povinnost} = 124\,000 \text{ Kč} - 46\,271 = 77\,729 \text{ Kč} \quad (4.1.6.)$$

V našem případě se jedná o vlastní daňovou povinnost a vzniká nám závazek vůči finančnímu úřadu, a to ve výši 77 729 Kč.

4.2. Příklad č. 2

Společnost s ručením omezeným byla založena v říjnu 2007. Společnost je čtvrtletním plátcem DPH. Vypořádací koeficient v roce 2009 byl roven jedné, tudíž pro rok 2010 byl „zálohový koeficient“ jedna. Hlavní ekonomická činnost je poradenská a konzultační činnost, na což má společnost vyčleněny zaměstnance.

V závěru roku 2010 vedle této hlavní činnosti došlo k jednorázovému nákupu a prodeje akcií. Tento prodej akcií se zrealizoval na základě smlouvy o prodeji akcií. Celkový příjem z těchto akcií činil 7 100 000 Kč, který se uskutečnil ve třech platbách od jednoho odběratele v měsíci říjnu, listopadu a prosinci roku 2010. Smyslem tohoto nákupu a následného prodeje bylo zlepšit hospodářský výsledek. Zdanitelná plnění na ř. 1 DAP za celý kalendářní rok byla realizována ve výši 2 480 000 Kč. V DAP za čtvrté čtvrtletí roku 2010, kromě zdanitelných plnění za běžnou ekonomickou činnost, je prodej akcií vykázán na ř. 50 DAP. Prodej akcií je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně dle § 54 zákona o DPH.

Základní otázkou je, zda prodej akcií bude či nebude vstupovat do výpočtu krátkého koeficientu. Z ustanovení § 76 odst. 3 písm. b) zákona o DPH vyplývá, že do výpočtu koeficientu se nezapočítávají **finanční služby** a převod nebo nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, **a to pouze pokud jsou doplňkovou činností plátce uskutečňovanou příležitostně.**

Paragraf 54 odst. 1 písm. a) zákona o DPH vymezuje převod cenných papírů, obchodních podílů na společnostech a členství v družstvech jako finanční činnost. Z toho usuzuji, že výše popsané plnění splňuje jednu z podmínek, a to tu, že se jedná o finanční službu. Nyní se musí stanovit, zda jde o doplňkovou činnost plátce uskutečňovanou příležitostně.

Mezi plnění, která se vztahovala pouze k finanční činnosti, tedy osvobozenému plnění bez nároku na odpočet daně, zařadíme tato plnění:

- nákup kancelářských potřeb (papíry, euro fólie), které byly využity pouze pro převod akcií – zjednodušený daňový doklad – úplata včetně DPH činila 1 248 Kč (základ daně 1 040 Kč a DPH 208 Kč),
- znalecký posudek akcií – daňový doklad – základ daně činil 2 150 Kč (DPH 340 Kč),
- poradenské služby právníka – daňový doklad – základ daně činil 26 000 Kč (DPH 5 200 Kč),

u těchto plnění nelze uplatnit odpočet daně na vstupu vůbec a také se tato plnění neobjeví v daňovém přiznání za 4. čtvrtletí roku 2010, ale ani v žádném jiném. Z toho vyplývá, že společnost neuplatnila nárok na odpočet daně ve výši 5 838 Kč. Převod akcií byl uskutečněn v kanceláři právníka, tudíž nebyly využity prostory, které si společnost pronajímá pro výkon své hlavní činnosti. Právník má kancelář ve stejné budově jako má sídlo společnost, proto nebyly využity ani dopravní prostředky. Komunikace s právníkem i s kupcem akcií probíhala pouze osobně, tudíž nebyl využit telefon. Protože nákup a prodej akcií byl uskutečněn nahodile a jednorázově, není hlavní ekonomickou činností společnosti, můžeme definovat tuto činnost jako doplňkovou činnost plátce uskutečňovanou příležitostně i přesto, že výnos z této činnosti je vyšší než z hlavní ekonomické činnosti. Obr. č. 4.1.1. nám ukazuje, jak se toto rozhodnutí projeví v daňovém přiznání.

Přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2010

C. ODDÍL - daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1	620 000	124 000
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§16; §17 odst.6 písm e); §19 odst. 3)	základní	3		
	snížená	4		
Přijetí služby od osoby registrované k dani v jiném členském státě (§108)	základní	5		
	snížená	6		
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7		
	snížená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Dodání zlata podle zvláštního režimu (§92a odst. 2)		10		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	11		
	snížená	12		

II. Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně					Hodnota	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)				20		
Poskytnutí služeb s místem plnění mimo tuzemsko osobě registrované k dani v jiném členském státě (§ 24a)				21		
Vývoz zboží (§ 66)				22		
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)				23		
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 18)				24		
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92, § 92a)				25		
III. Doplnující údaje						
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou				30	Pořízení zboží	Dodání zboží
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet	
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	320 000	64 000		
	snížená	41	1 200	120		
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad	základní	42				
	snížená	43				
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 12	základní	44				
	snížená	45				
Odpočet daně při změně režimu (§ 74)		46				
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42+ 43 + 44 + 45 + 46)		47		64 120		
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 78 odst. 2		48				
V. Krácení nároku na odpočet daně						
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50	7 100 000			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3)	51		S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
			0		7 100 000	
Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 76)		52	Koeficient	1	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient	1	Změna odpočtu	
VI. Výpočet daňové povinnosti						
Úprava odpočtu daně (§ 78)				60		
Vyrovnání odpočtu daně (§ 79)				61		
Vrácení daně (§ 84)				62		
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 - 62)				63	124 000	
Odpočet daně (47 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60 + 61)				64	64 120	
Vlastní daňová povinnost (63 - 64)				65	59 880	
Nadměrný odpočet (64 - 63)				66		
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (63 - 64)				67		

Tabulka 4.2.1. Přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2010. Zdroj: vlastní zpracování

V DAP vycházíme z toho, že jednorázový převod akcií můžeme považovat za doplňkovou činnost plátce uskutečňovanou příležitostně. Tudíž plnění (7 100 000 Kč), které společnost získala za prodej akcií, nebude ovlivňovat výpočet koeficientu za rok 2010.

Nemusíme tedy nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění krátit, neboť vypořádací koeficient vyjde 1, protože v průběhu celého roku společnost nevykazovala žádná plnění bez nároku na odpočet daně.

Daňová povinnost se vypočítá jako rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně, viz Rovnice 4.2.1..

$$\text{Daňová povinnost} = 124\,000 \text{ Kč} - 64\,120 \text{ Kč} = 59\,880 \text{ Kč} \quad (4.2.1.)$$

Tím nám vzniká závazek vůči FÚ, a to ve výši 59 880 Kč. A tento závazek musíme zaplatit v termínu podání daňového přiznání, a to 25. dne měsíce, který následuje po měsíci skončení daňového období.

Podle mého názoru můžeme tuto činnost vyhodnotit jako doplňkovou činnost plátce uskutečňovanou příležitostně. Tento závěr vychází především z rozhodnutí ESD ve věci C-306/94 Regie Dauphinoise, a to v tom smyslu, že činnosti, které se vztahují na převod akcií, znamenají v tomto případě jenom velmi omezené využívání stávajícího majetku a služeb společnosti za účelem dosahování zisku, které jsou předmětem daně. S prodejem akcií souvisí nákup kancelářských potřeb, poradenské služby právníka a znalecké ocenění akcií. U těchto plnění jsme neuplatnili nárok na odpočet vůbec a tato plnění se v DAP vůbec neuvádějí. Pokud by prodej akcií byl zahrnut do výpočtu koeficientu, neutralita daně by byla narušena. Také argument pro nezahrnutí této transakce do koeficientu je to, že tento převod akcií se provedl pouze jedenkrát. Společnost nenakupuje akcie pravidelně. Společnosti se naskytla jen možnost jak zlepšit hospodářský výsledek firmy. Judikát C-77/01 EDM nám říká, že důvodem k vyloučení z okruhu vedlejších transakcí není ani to, pokud příjem získaný z finančních činností je vyšší než příjem získaný podnikatelem jako příjem z hlavní činnosti. Dalším důvodem proč nezahrnovat tuto transakci do výpočtu koeficientu je, že veškerá hlavní činnost společnosti je zajišťována zaměstnanci společnosti, jejichž náplň pracovních činností uvedena v pracovní smlouvě souvisí s poradenskými a konzultačními službami. Z těchto všech důvodů vyplývá, že tuto činnost nezahrneme do výpočtu koeficientu.

5. Závěr

Cílem bakalářské práce bylo zjistit teoretické poznatky vztahující se ke krátkému koeficientu a jejich praktické ověření, a vyhodnotit pojem „doplňková činnost plátce uskutečňovaná příležitostně“, který je uveden v § 76 odst. 3 písm. b) zákona o DPH. Judikatura ESD podává určitý návod, od kterého se lze odrazit v případě potřeby definice tohoto pojmu. Nejdříve se musí posoudit, zda jsou plnění poskytována v rámci ekonomické činnosti. Pokud ano, musíme se zabývat otázkou, je-li finanční činnost prováděna v rámci hlavní činnosti. V případě, že ano (např. pro tuto činnost byli využiti zaměstnanci, kteří tuto činnost mají ve své pracovní smlouvě) zahrne se tato finanční činnost do výpočtu koeficientu. Pokud však ne, zkoumají se další kritéria, která mohou definovat, že se jedná o doplňkovou činnost plátce uskutečňovanou příležitostně. Jde především o výši využívání majetku společnosti, které bylo využito pro uskutečnění této finanční činnosti. Musí se tedy stanovit, v jakém poměru byly tyto náklady využity k plnění, které se vztahují k finanční službě a zjistit výši odpovídající daně na vstupu. U nákladů, které byly využity jen pro plnění vztahující se k finanční službě, nemůžeme uplatnit nárok na odpočet vůbec. Bude-li částka daně na vstupu nevýznamná, tzn. využití jen omezeného množství majetku a služeb, které jsou předmětem daně, stanoví se tato finanční služba za doplňkovou činnost plátce uskutečňovanou příležitostně a z toho tedy vyplývá, že tato finanční služba nebude zahrnuta do výpočtu koeficientu dle § 76.

Myslím si však, že by pro plátce DPH i pro samotné správce daně bylo vhodné o tento pojem doplnit zákon a přesně jej vymezit, aby nemusely nastávat sporné situace v dané problematice. Avšak jak by se tento pojem měl definovat? Dle mého názoru základní kritérium pro doplňkovou činnost plátce uskutečňovanou příležitostně by mělo být, v jakém množství jsou využívány přijatá zdanitelná plnění podniku pro daný účel. Přesně by mělo být také vymezeno, u kterých plnění nesmí být nárok na odpočet žádný. A také přesně stanoveno, jak chápat pojem, že se jedná jen o nevýznamnou částku. To by se mohlo zjistit procentním vyjádřením zdanitelných plnění využívaných pro daný účel k poměru uplatněné dani na vstupu (např. pokud daň na vstupu z plnění, která souvisejí s finanční službou, budou nižší, než 5 % z uplatněné daně na vstupu za celý kalendářní rok, může se finanční služba považovat za doplňkovou činnost plátce uskutečňovanou příležitostně). K tomuto výpočtu i vyjádření daného poměru bych zavedla další řádky v daňovém přiznání. Jak pro přehlednost pro správce daně, tak také pro jasné vyjádření pro plátce daně. Muselo by se také určitým

způsobem zajistit, aby informace, které poskytne plátce daně pro vyjádření významnosti, nebyly zkreslovány. Protože pokud finanční služby, převod nebo nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, by byly definovány, jako doplňková činnost plátce uskutečňovaná příležitostně, nevstupovalo by toto plnění do výpočtu koeficientu a docházelo by ke zvyšování nároku na odpočet daně (snižování daňové povinnosti). Tudiž by státní rozpočet přicházel o nemalé finanční prostředky.

Problém by se dal vyřešit zavedením možnosti požádat (jak je tomu například v případě určení výše sazby DPH) o „Závazné posouzení správnosti zařazení plnění do doplňkové činnosti plátce uskutečňované příležitostně Generálním finančním ředitelstvím“. Samozřejmě by tato služba Generálního finančního ředitelství podléhala správnímu poplatku. Myslím si, že pro plátce daně i samotné správce daně by se tento problém mohl tímto ustanovením vyřešit. Nyní je posouzení pouze na individuálním názoru správce daně, což může být zavádějící a ne příliš objektivní. Pro samotné plátce daně by to znamenalo možnost, jak si potvrdit, zda svá uskutečněná plnění posuzují správně.

Zavést nová ustanovení v zákoně je velmi obtížný a nesnadný úkol. Proto bych přinejmenším zavedla nový řádek v DAP. V tomto řádku bych požadovala, aby plátce DPH uváděl souhrn přijatých plnění od plátců, u kterých si neuplatnil žádný nárok na odpočet daně v souvislosti s osvobozenými plněními bez nároku na odpočet daně.

Novela zákona č. 47/2011, která je účinná od 1. dubna 2011 nám přináší změny, které souvisejí především s uplatňováním nároku na odpočet daně a bojem proti daňovým únikům. Z novely vychází již tiskopis DAP vzor č. 17. (viz příloha č. 2). I přesto, že novela nabývá účinnosti až k 1. 4. 2011 tento tiskopis je platný již pro první zdaňovací období roku 2011. Nejvýznamnější změny, které přináší tato novela v souvislosti s krácením odpočtu daně, jsou uvedeny v příloze č. 3 ve srovnání s předešlým stavem, tedy před účinností této novely.

Seznam použité literatury

1. Knihy, tištěná periodika

[1] BENDA, V.; Plnění osvobozená od DPH. *Daně, účetnictví - vzory a případ 9/2010*. 2010, č. 9, s. 152. ISSN 1213-9270.

[2] BENDA, V.; PITNER, L. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 5. vyd. Olomouc : ANAG, 2010. 461 s. ISBN 978-80-7263-603-7.

[3] BERGER, W; KINDL, C; WAKOUNIG, M. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty praktický komentář*. 1. vyd. Praha : 1.VOX a.s. - Nakladatelství, 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

[4] BONĚK, V; BĚHOUNEK, P.; BENDA, V; HOLMES, A. *Lexikon – Daňové pojmy*. 1. vyd. Ostrava : Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001. 626 s. ISBN 80-7208-265-5.

[5] *Daň z přidané hodnoty 2010 : směrnice o společném systému DPH ve znění novel : podle stavu k 1.1.2010*. Ostrava : Sagit, 2010. 192 s. ISBN 978-80-7208-781-5.

[6] DRÁBOVÁ, M; HOLUBOVÁ, O; TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty : komentář*. 3. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010. 660s. ISBN 978-80-7357-523-6.

[7] DUŠEK, J. *DPH 20010 : zákon s přehledy*. 6. vyd. Praha : Grada Publishing, 2010. 196 s. ISBN 978-80-247-3367-8.

[8] GALOČÍK, S.; LOUŠA, F. *DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 4. vyd. Praha : Grada Publishing, 2010. 159 s. ISBN 978-80-247-3375-3.

[9] HOLUBOVÁ, O.; Finanční služby osvobozené od daně nezahrnované do koeficientu podle § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. *e-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2009, č. 7-8, s.44.

[10] KOLEKTIV AUTORŮ; *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava : VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.

[11] PÁTEK, V.; Nahodilé nebo příležitostné činnosti. *Ekonom*. 2005, č. 6, s. 67. ISSN 1210-0714

[12] STRAKOVÁ, H; HOCHMANNOVÁ, O; HEJDUKOVÁ, D; *Zákon o DPH s komentářem a příklady ve znění účinném od 1. 1. 2010*. 1. vyd. Praha : Balance, spol s r. o., 2010. 311 s. ISBN 978-8086371-53-5.

2. Internetové zdroje

[13] *Inkaso daní v České republice*. [online]. 2010, [cit. 2011-01-31]. Dostupný z WWW <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/statistiky/>>

[14] *Stát loni získal z DPH a dalších sdílených daní víc peněz*. [online]. 2011, [cit. 2011-01-31]. Dostupný z WWW <<http://www.finance.cz/limerik/9330-stat-loni-ziskal-z-dph-a-dalsich-sdilenych-dani-vic-penez>>

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
Zákon o DPH	Zákon č. 235/2004 SB., o dani z přidané hodnoty ⁷
DPH	Daň z přidané hodnoty
DAP vzor č. 16	Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty vzor č. 16
DAP	Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty
FÚ	Finanční úřad
ESD	Evropský soudní dvůr
Šestá směrnice	Směrnice 77/388/EHS, o harmonizaci práva členských států v oblasti obrátových daní
Směrnice	Směrnici Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
EDM	Empresa de Desenvolvimento Minerio SGPS SA
FAP	Faktura přijatá od dodavatele

⁷ ve znění zákona č. 635/2004 Sb., č. 669/2004 Sb., č. 124/2005 Sb., č. 215/2005 Sb., č. 217/2005 Sb., č. 377/2005 Sb., č. 441/2005 Sb., č. 545/2005 Sb., č. 109/2006 Sb., č. 230/2006 Sb., č. 319/2006 Sb., č. 172/2007 Sb., č. 261/2007 Sb., č. 270/2007 Sb., č. 296/2007 Sb., č. 124/2008 Sb., č. 126/2008 Sb., č. 302/2008 Sb., č. 87/2009 Sb., č. 362/2009 Sb., č. 489/2009 Sb., a zákona č. 120/2010 Sb. Zákon č. 47/2011 Sb. nabývá účinnosti od 1.4.2011 a v textu bakalářské práce na tuto novelu není brán zřetel.

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9. května 2011

.....
Hana Dorazilová

Adresa trvalého pobytu studenta:

Chmelník 257

Hustopeče nad Bečvou

753 66

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty vzor č. 16.

Příloha č. 2 - Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty vzor č. 17.

**Příloha č. 3 – Změny, které přináší novela zákona č. 47/2011 v souvislosti s krácením
odpočtu.**